Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

Numéro 33265 du rôle
Inscrit le 26 août 2014

<u>Audience publique du 22 octobre 2014</u>

Recours formé par
Monsieur ..., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 33265 du rôle et déposée le 26 août 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Paul WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du 23 mai 2013 du directeur de l'administration des Contributions directes répertoriée sous le numéro C 18605 du rôle, portant rejet de sa réclamation introduite en date du 30 avril 2013 à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie émis le 23 janvier 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 décembre 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Marc BERNA, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 octobre 2014.

En date du 23 janvier 2013, le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », émit un bulletin d'appel en garantie (« *Haftungsbescheid* ») en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'encontre de Monsieur ..., en sa qualité d'associé unique et de gérant administratif de la société à responsabilité limitée ..., ledit bulletin déclarant Monsieur... codébiteur solidaire d'un montant total de 120.988,12.- euros, en principal et intérêts, au titre de la retenue de l'impôt sur les traitements et les salaires des années 2005, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012.

Par courrier recommandé de son litismandataire du 30 avril 2013, Monsieur... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Par décision du 23 mai 2013, n° C 18605 du rôle, le directeur rejeta comme non fondée la réclamation introduite par Monsieur... dans les termes suivants :

« *Vu la requête introduite le 30 avril 2013 par Maître Fränk Rollinger, au nom du sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 en date du 23 janvier 2013 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu le § 119 alinéa 1er AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité de gérant unique de la société à responsabilité limitée ..., actuellement en état de faillite, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du §103 AO, l'a déclaré responsable du non paiement de la retenue d'impôt sur traitements et salaires due par la société pour les années 2005, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012 au montant total en principal et intérêts de 120.988,12 euros ; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes échues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;

Considérant que le réclamant fait valoir notamment qu'aucune inexécution fautive ne saurait lui être reprochée ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société, notamment de remettre les déclarations fiscales dans les délais légaux et de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 n°6902) ;

que dans la mesure où le gérant par l'inexécution fautive de ces obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

que la responsabilité du gérant est à qualifier de fautive du moment que les impôts échus, même avant son entrée en fonction, ne sont pas payés sur les fonds disponibles de la société à l'administration ;

Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO) ;

Considérant que sous l'empire du §118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait, en vertu du §2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG), une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBI. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBI. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch § 2 StAnpG Anm. 5 Abs.3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef du gérant d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive -« schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, n°11694C) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des impôts de la société au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires due par la société pour les années 2005, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012 ;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité du gérant, pour les années d'imposition litigieuses ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés dépôt n° L040095754 du 26 novembre 2004 que lors de l'immatriculation en date du 12 novembre 2004, le réclamant a été nommé gérant unique de la société à responsabilité limitée ..., sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée en vue des éléments qui précèdent ;

Considérant en effet que lors d'un contrôle sur place de la comptabilité de la société en cause, le bureau d'imposition ensemble le Service de Révision a constaté qu'au titre de l'ensemble des années litigieuses, la société ..., sous l'empire du réclamant, s'est montrée auteur de multiples irrégularités et inconvénients au niveau de la comptabilité,

menant nécessairement à la conclusion qu'un bon nombre des actes commis par le réclamant en personne frisent le détournement fiscal ;

Considérant qu'en ce qui concerne la société ... le rapport dressé par le Service de Révision décèle, « que les constatations faites dans le cadre du contrôle fiscal sont d'une gravité telle que la comptabilité doit être rejetée et qu'il y a lieu de procéder à une taxation conformément à l'article 217 AO » alors que « confronté aux irrégularités dans la comptabilité le gérant, Monsieur..., s'obstine à nier les faits » ; que « selon lui les responsables des irrégularités dites marginales sont ses employés et ses comptables, mais en aucun cas lui en tant que gérant » malgré que « pendant la période des exercices contrôlés (2005 à 2010) ses employés et ses comptables ont changé à plusieurs reprises » tandis que « les irrégularités dans la comptabilité persistaient » ; que, bizarrement, « ce n'est que le poste du gérant qui n'a pas changé » ;

Considérant que les principaux griefs dépistés par le Service de Révision constituent les suivants :

- *« le contribuable (i.e. la réclamante) tient un relevé appelé « LIVRE DE CAISSE ». Le réviseur retient que le livre de caisse n'est pas tenu d'une façon correcte. En effet, les recettes journalières ne sont pas inscrites dans leur totalité. Dans ce relevé, le total du chiffre d'affaires déclaré pour une journée précise se résume au total des payements en numéraire. L'inscription des recettes des payements électroniques (Bancomat, autres cartes de crédit) fait défaut. Elles sont comptabilisées et déclarées mensuellement. »*

- *« le « LIVRE DE CAISSE » comporte des anomalies, à savoir des soldes négatifs pendant plusieurs journées par année. »*

- *« un autre indice qui démontre que les recettes n'ont pas été déclarées en leur totalité est la marge bénéficiaire déclarée. Le fournisseur quasi exclusif du contribuable est l'entreprise .... Le contribuable est lié avec un contrat exclusif. (...) Le réviseur s'est assuré que le contribuable se conforme au prix de vente conseillé par .... En fonction du volume des achats par année et de la vitesse des payements ... donne des remises à ses détaillants. Les achats du contribuable sont largement supérieurs à ...€, montant qui définit la remise maximale offerte par .... Cette remise sur l'achat en combinaison avec le prix de vente ... définit la marge bénéficiaire sur engagé du contribuable. De ce fait l'entreprise applique une marge de 100% pour les années 2005 à 2007, et de 96,8% pour les années 2008 à 2010. (...) Cependant la marge déclarée par le contribuable est largement inférieure aux marges théoriques. (...) L'analyse permet au réviseur d'établir les recettes fraudées plus précisément en appliquant la marge effective sur l'engagé restant. »*

- *« le compte [64400000 RéMUNéRATION EXPLOITANT] et le compte [64600000 – COT. PERSONNEL EXPLOITANT] reprennent des payements faits à l'associé Monsieur... en tant que salaire, ainsi que les payements de ses cotisations sociales privées. Bien que les payements soient déduits en tant que frais de la*

société, le gérant, Monsieur... a jugé utile de ne pas les déclarer auprès du bureau de la retenue d'impôt sur les salaires et traitements, et il n'a pas payé d'impôt sur ce salaire. Le réviseur a avisé le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires compétent ainsi que le bureau d'imposition compétent. »

- *« la quasi-totalité des frais de déplacement et des frais de représentation déduits sont de caractère privé. En effet le comptable a glissé parmi les frais de déplacement de Monsieur... (repas de midi d'une personne, repas le samedi et dimanche soir en France ...), ainsi que des voyages privés de lui-même et de membres de son entourage. »*

- *« en 2007 le contribuable fait acquisition de bouteilles de champagne de la Marque .... Une facture portant sur 300 bouteilles est établie au nom de la société ... sàrl et n'est donc pas déductible. »*

Considérant que le réclamant a donc sciemment omis de verser la retenue d'impôt sur les traitements et salaires due par la société pour les années 2005, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012 au montant total en principal et intérêts de 120.988,12 euros et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant que gérant unique de la société à responsabilité limitée ... est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre des impôts ci-avant énumérés est justifiée ;

Considérant par ailleurs, que de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art. 1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, le gérant responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre ;

PAR CES MOTIFS,

reçoit la réclamation en la forme ;

la rejette comme non fondée ; (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 26 août 2013 et enrôlée sous le numéro 33265, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 23 janvier 2013.

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis, bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes aux contribuables. Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif

est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par Monsieur ... à l'encontre de la décision directoriale précitée, ayant statué sur les mérites d'une réclamation introduite contre le bulletin d'appel en garantie dont il a fait l'objet. Le recours en réformation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit à titre subsidiaire.

A l'appui de son recours, le demandeur fait valoir que le bulletin d'appel en garantie mettrait en équivalence les termes de « *Verletzung* » et de « *schuldhafte Verletzung* » des obligations et que ce faisant toute inexécution des obligations du gérant serait d'office qualifiée de fautive. Or, une telle approche ne trouverait pas son fondement dans le paragraphe 109 AO et il ressortirait par ailleurs de la jurisprudence constante en la matière que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO dans le chef d'un gérant de société ne serait pas suffisant pour engager sa responsabilité personnelle en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, mais que le législateur aurait posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Le demandeur donne encore à considérer qu'en vertu du paragraphe 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement contre le représentant d'une société, ne relèverait pas d'une compétence liée, mais constituerait un pouvoir discrétionnaire dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concernerait l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et ensuite en ce qui concernerait le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

Il résulterait encore du paragraphe 2 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 précitée que l'administration investie d'une pouvoir d'appréciation devrait procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

Au vu de ce qui précède, il incomberait dès lors à l'administration d'établir la responsabilité fautive du débiteur, c'est-à-dire l'existence d'une faute, d'un dommage et d'un lien de causalité. Or, le bulletin litigieux ne prouverait pas une inexécution fautive dans le chef du demandeur.

A cela s'ajouterait que si la décision directoriale faisait référence au contrôle sur place dans les locaux de la société ..., une telle référence ne figurerait pas dans le bulletin

d'appel en garantie initial. Il s'ensuivrait qu'à supposer qu'une faute pourrait être qualifiée dans le cadre de la décision directoriale, celle-ci ne figurerait pas dans le bulletin d'appel en garantie, de sorte que ladite faute justifiant l'appel en garantie n'aurait pas été qualifiée par le bureau d'imposition. Comme le bureau d'imposition n'aurait pas caractérisé l'existence d'une inexécution fautive au sens du paragraphe 109 AO, la décision directoriale litigieuse ayant confirmé la position du bureau d'imposition devrait être réformée, sinon annulée pour motivation insuffisante.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Suivant une bonne administration de la justice et l'effet utile s'en dégageant, il appartient d'abord au tribunal de vérifier la légalité extrinsèque de l'acte lui déféré, avant de se livrer, par le biais de l'examen de la légalité des motifs, au contrôle de la légalité intrinsèque.

Force est en effet de relever que le demandeur invoque un défaut de motivation suffisante de la décision directoriale sous analyse dans la mesure où celle-ci aurait confirmé le bulletin d'appel en garantie alors même qu'à travers ledit bulletin, le bureau d'imposition n'aurait pas caractérisé la faute justifiant l'émission dudit bulletin à son encontre, ledit reproche devant dès lors s'entendre en substance dans le sens d'une absence de motivation suffisante de la décision même de l'administration d'engager la responsabilité personnelle du demandeur.

Le tribunal constate tout d'abord que la décision sur réclamation du 23 mai 2013, telle que citée *in extenso* ci-avant, mentionne de manière circonstanciée les éléments de fait et de droit justifiant aux yeux du directeur que Monsieur... soit déclaré codébiteur solidaire de la dette fiscale de la société ... - la question du bien-fondé de ces motifs relevant de l'examen au fond du recours - le directeur ayant en substance retenu qu'il se dégageait d'une publication au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg que le demandeur a été nommé gérant unique de la société à responsabilité limitée ... à partir du 12 novembre 2004 et qu'en cette qualité il aurait commis une faute en omettant sciemment de verser la retenue d'impôt sur les traitements et salaires due par la société ... pour les années 2005, 2008, 2010, 2011 et 2012 et en empêchant de ce fait la perception de l'impôt légalement dû. Le directeur a à cet égard encore renvoyé à des extraits d'un rapport de contrôle établi par le Service de révision de l'administration des Contributions directes suite à un contrôle effectué dans les locaux de la société ... lors duquel ont été constatées de multiples irrégularités dans la comptabilité de ladite société et dans lequel il a notamment été retenu que le demandeur avait reçu des paiements de la part de la société en tant que salaire et que bien que ces paiements avaient été déduits en tant que frais de la société, le demandeur, en sa qualité de gérant, n'aurait pas jugé utile de les déclarer auprès du bureau de la retenue d'impôt sur les salaires et traitements et qu'il n'avait pas non plus payé d'impôts sur ce salaire. Le directeur a encore mis en exergue que le demandeur ne saurait s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrerait en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, tout en précisant que le gérant responsable sur le fondement du paragraphe 109 AO ne pourrait s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'aurait pas été engagée contre l'autre.

Il convient ensuite de relever que le bulletin d'appel en garantie lui-même indique également les motifs concrets ayant amené l'administration des Contributions directes à engager la responsabilité du demandeur. En effet, le bulletin d'appel en garantie, encore qu'il n'ait pas expressément renvoyé aux conclusions du rapport de révision auquel il est fait référence dans la décision directoriale, a en particulier souligné la qualité d'associé unique et de gérant administratif du demandeur depuis le 12 novembre 2004 et jusqu'au 16 octobre 2012 ainsi que son pouvoir d'engager en cette qualité la société ... sous sa seule signature au cours de cette même période, de sorte que le demandeur aurait été tenu, conformément aux termes du paragraphe 103 AO, personnellement de l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à ladite société et notamment du paiement des impôts dus à l'aide des fonds administrés. Le bulletin fait encore état de ce qu'alors même que le demandeur aurait été tenu de retenir, de déclarer et de veiller à la retenue, à la déclaration et au versement de la retenue d'impôt due sur les traitements et les salaires du personnel de la société, depuis l'année 2005, le paiement des salaires aurait été fait sans que les montants à retenir n'aient été entièrement continués au receveur, et que du fait de cette omission des retenues d'impôt à hauteur d'un montant de 120.988,12.- euros, y inclus les intérêts, seraient restées en souffrance. Le bureau a encore précisé qu'en vertu du paragraphe 110 AO, la responsabilité du demandeur pour les actes accomplis pendant la période de ses fonctions survivrait à l'extinction de son pouvoir de représentation. Le tribunal souligne à cet égard que ces motifs, figurant dans le bulletin d'appel en garantie, participent à la motivation de la décision du directeur du 23 mai 2013, dans la mesure où ce dernier, à travers sa décision, a expressément confirmé le bulletin d'appel en garantie.

Au vu de ce qui précède, le tribunal est amené à retenir que, contrairement à ce qu'avance le demandeur, le comportement fautif, qui lui est reproché et sur base duquel sa responsabilité personnelle a été retenue, a été caractérisé à suffisance tant à travers le bulletin d'appel en garantie qu'à travers la décision directoriale litigieuse, étant à cet égard rappelé que la question du bien-fondé de ces motifs relève quant à elle de l'examen au fond du recours. Le moyen du demandeur, basé sur un défaut de motivation de la décision directoriale déférée, est dès lors à rejeter.

En ce qui concerne la légalité interne de la décision entreprise, il ressort des dispositions de l'article 136 (4) de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « L.I.R. », que l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au paragraphe 103 AO, qui dispose que « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die den Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

L'impôt sur les salaires est un impôt dû par le salarié qu'il incombe à l'employeur de retenir et de continuer pour compte du salarié à partir du moment qu'un salaire passible dudit impôt lui est versé.

Il se dégage des considérations qui précèdent que conformément aux dispositions de l'article 136 (4) L.I.R., la société à responsabilité limitée ... était tenue d'opérer et de continuer les retenues sur les salaires payés à son personnel et que conformément au paragraphe 103 AO, le gérant de ladite société devait, en sa qualité de représentant légal de ladite société, remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du non-paiement des impôts litigieux, il y a lieu de se référer plus particulièrement aux dispositions du paragraphe 109 AO, qui dispose dans son alinéa (1) que : « *die Vertreter und die übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den §§ 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattungen oder Vergütungen zu Unrecht gewährt worden sind* ».

Ces dispositions légales mettent ainsi une obligation personnelle à charge des représentants légaux de la société et *a fortiori* à charge du gérant en titre d'une société à responsabilité limitée.

Il se dégage encore des dispositions légales précitées que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers le fisc[1].

Le paragraphe 7, alinéa (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz (StAnpG)* », disposant par ailleurs que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce[2].

---

[1] Trib. adm. 6 juillet 2011, n° 27611 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n° 310 et autres références y citées.
[2] ibidem

Conformément au paragraphe 2 StAnpG disposant dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* », l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision[3].

En l'espèce, tel que relevé ci-avant, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité de gérant unique en titre de la société ..., disposant seul du pouvoir d'engager l'entreprise sous sa signature individuelle depuis le 12 novembre 2004 et ce jusqu'au 16 octobre 2012, le bureau d'imposition ayant retenu plus particulièrement à charge de Monsieur... que celui-ci, en sa qualité de représentant de ladite société, aurait négligé l'accomplissement des obligations fiscales incombant à la société vis-à-vis de l'administration des Contributions directes, en l'occurrence d'avoir procédé depuis l'année 2005 au paiement des salaires sans que les montants à retenir n'aient été continués entièrement au receveur.

Force est à cet égard de constater que le demandeur ne conteste pas avoir exercé la fonction de gérant unique de la société ...à partir du 12 novembre 2004 et ce jusqu'au 16 octobre 2012 et dès lors pendant les années fiscales litigieuses, ni d'ailleurs avoir omis de continuer à l'administration l'intégralité de la retenue d'impôt due sur les salaires de la société, le demandeur se contentant en effet de reprocher au bureau d'imposition de ne pas avoir motivé à suffisance l'existence dans son chef d'une responsabilité fautive, le « *simple fait du défaut de paiement* » ne pouvant de l'avis du demandeur être qualifié d'inexécution fautive de ses obligations.

Il s'ensuit que le demandeur doit être considéré comme ayant effectivement et factuellement été en charge de la gestion journalière de la société ... en tant que gérant unique disposant du pouvoir d'engager ladite société sous sa seule signature. Or, en tant que personne *de jure* et *de facto* en charge de la gestion journalière de la société ..., Monsieur... était personnellement tenu pendant les périodes correspondant à l'exercice de cette fonction, à savoir du 12 novembre 2004 au 16 octobre 2012, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société ..., de sorte qu'il était obligé de retenir, lors du paiement des salaires, l'impôt sur les salaires, ainsi que de le verser au trésor public[4], et que, à l'instar de ce qui a été retenu par le directeur, le demandeur est personnellement responsable des insuffisances d'impôt qui sont la conséquence de son comportement fautif. En effet, le fait par l'employeur de verser un salaire sans pour autant effectuer, voire continuer les retenues qui s'imposent, s'analyse en un détournement des sommes en question au profit de la société, alors que cette partie du salaire est due à l'Etat non pas par l'employeur mais par le salarié. Aussi, concernant la période litigieuse, le

---

[3] ibidem
[4] Trib. adm. 13 janvier 2003, n° 14859 du rôle, confirmé par arrêt du 6 mai 2003, n° 15989C, disponible sous www.ja.etat.lu.

tribunal ne peut dès lors que constater que le demandeur, ayant librement assumé la charge de gérant unique de la société a éminemment failli à ses devoirs en s'abstenant de verser à l'Etat les sommes retenues ou qui auraient dû être retenues sur les salaires payés.

En avançant ces considérations à l'appui de sa décision, le directeur s'est livré à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision. Force est encore de constater que le demandeur n'a, de son côté, pas utilement renversé les conclusions du directeur à cet égard, mais qu'il est resté en défaut d'énerver concrètement les faits relevés par le directeur pour conclure au caractère fautif de son comportement en tant que gérant unique ayant effectivement exercé la gestion journalière de la société en question, le demandeur admettant au contraire lui-même l'existence d'un défaut de paiement dans son chef.

Il se dégage dès lors des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé, aucun autre moyen n'ayant été soulevé par le demandeur à l'encontre de la décision directoriale sous analyse.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit en la forme le recours principal en réformation dirigé contre la décision directoriale du 23 mai 2013 ;

au fond le déclare non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 22 octobre 2014 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Hoffmann s. Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 23/10/2014
Le Greffier du Tribunal administratif